

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**TRIBUTAÇÃO SOBRE *STREAMING* NO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO: UMA ANÁLISE DO CONFLITO ENTRE ISS E ICMS**

MARINA BUENO WIEDMANN

Rio de Janeiro
2020 / 2º semestre

MARINA BUENO WIEDMANN

**TRIBUTAÇÃO SOBRE *STREAMING* NO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO: UMA ANÁLISE DO CONFLITO ENTRE ISS E ICMS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira.**

Rio de Janeiro
2020 / 2º semestre

MARINA BUENO WIEDMANN

**TRIBUTAÇÃO SOBRE *STREAMING* NO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO: UMA ANÁLISE DO CONFLITO ENTRE ISS E ICMS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Data da Aprovação: __/__/____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro
2020 / 2º semestre

CIP - Catalogação na Publicação

WW644t Wiedmann, Marina Bueno
 TRIBUTAÇÃO SOBRE STREAMING NO SISTEMA TRIBUTÁRIO
 BRASILEIRO: UMA ANÁLISE DO CONFLITO ENTRE ISS E
 ICMS / Marina Bueno Wiedmann. -- Rio de Janeiro,
 2020.
 55 f.

 Orientador: Eduardo Maneira.
 Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
 Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
 Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2020.

 1. Direito Tributário. 2. streaming. 3. ISS. 4.
 ICMS. 5. IVA. I. Maneira, Eduardo, orient. II.
 Título.

Dedico essa monografia à Carolina Fernandes Bueno Guimarães, Pedro Paulo Bueno Wiedmann e Dioneia Calabro Rangel, minha família, que me deu toda a força e suporte para a conclusão do curso de Direito na Universidade Federal do Rio de Janeiro.

RESUMO

A presente monografia tem como principal objetivo apresentar uma análise a respeito da tributação sobre o *streaming* no Brasil. Para isso, será feita uma breve contextualização acerca da Era Digital em que vivemos. Na sequência, almejando avaliar a qualificação do *streaming* perante a legislação tributária brasileira, será analisada a materialidade do ISS e do ICMS, evidenciando o conflito de competência entre Estados e Municípios, que disputam para tributar as inovações tecnológicas e, assim, aumentarem as receitas de seus cofres públicos. A partir desta análise, objetiva-se concluir que existem diversos desafios existentes na tributação sob o sistema tributário atual, que não consegue acompanhar o surgimento das novas tecnologias e o crescimento da economia digital. Por fim, o estudo, sustentando que os negócios envolvendo a tecnologia não correspondem aos conceitos clássicos de “circulação de mercadoria” ou “prestação de serviço”, procurou analisar a proposta de um Imposto de Valor Agregado (IVA) no País como solução para o conflito entre os entes federados. Contudo, restará demonstrado que existem outras dificuldades impostas pela economia digital que devem ser consideradas, podendo a instituição de um IVA não solucionar todos os problemas da tributação sobre o *streaming*.

Palavras-chave: *Streaming*; tributação das inovações tecnológicas; economia digital; conflito de competência; ISS, ICMS, IVA (VAT).

ABSTRACT

The main objective of this paper is to present an analysis regarding taxation on streaming in Brazil. For this, a brief contextualization about the Digital Age in which we live will be done. Then, in order to assess the qualification of streaming under Brazilian tax legislation, the materiality of the ISS and ICMS will be analyzed, showing the conflict of competence between States and Municipalities, which dispute to tax technological innovations and, thus, increase revenues from their public coffers. From this analysis, we aim to conclude that there are several challenges in taxation under the current tax system, which cannot keep up with the emergence of new technologies and the growth of the digital economy. Finally, the study, claiming that business involving technology does not correspond to the classic concept of "circulation of goods" or "provision of services", sought to analyze the proposal for an Value Added Tax (VAT) in the country as a solution for the conflict between federated entities. However, it will be demonstrated that there are other difficulties imposed by the digital economy that must be considered, and the possibility of an IVA may not solve all the problems of taxation on streaming.

Key-words: Streaming; taxation of technological innovations; digital economy; competence conflict; ISS, ICMS, VAT (IVA).

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CCiF	Centro de Cidadania Fiscal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
IaaS	<i>Infrastructure as a Service</i>
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre o Valor Agregado
LC	Lei Complementar
NIST	<i>National Institute of Standards and Technology</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PaaS	<i>Platform as a Service</i>
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIS	Programa de Integração Social
SaaS	<i>Software as a Service</i>
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
VAT	<i>Value Added Tax</i>

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 A ERA DIGITAL.....	12
1.1 Nova forma de negócio.....	12
1.2 Computação em nuvem.....	12
1.3 <i>Software</i>	16
1.4 <i>Streaming</i>	19
2 O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ISS E ICMS NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O <i>STREAMING</i>.....	22
2.1 Materialidade do ISS – Conceito de “serviço de qualquer natureza”.....	25
2.2 Materialidade do ICMS – Conceitos de “circulação” e “mercadoria”.....	29
2.3 A Lei Complementar 157/16.....	33
2.4 O Convênio ICMS 106/2017.....	34
2.5 Críticas à Lei Complementar 157/16.....	36
3 O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO COMO POSSÍVEL SOLUÇÃO PARA TRIBUTAÇÃO DO <i>STREAMING</i>.....	40
3.1 Considerações acerca do Imposto sobre Valor Agregado (IVA).....	40
3.2 Propostas de reforma tributária que sustenta a implementação do IVA no Brasil...	42
3.3 Alguns desafios da tributação do <i>streaming</i> , ainda que pelo IVA.....	44
CONCLUSÃO.....	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	48

INTRODUÇÃO

A popularização da *internet* modificou a maneira como as pessoas se relacionam e como consomem bens e serviços. Novas formas de fazer negócio surgiram, avançando em nossa sociedade o comércio eletrônico (*e-commerce*), que pode ser definido, segundo TURBAN E KING¹, “*como o processo de compra, venda e troca de produtos, serviços e informações por de redes de computadores ou outros meios eletrônicos*”.² Entretanto, o direito não vem sendo capaz de acompanhar tais mudanças, sendo a comunidade jurídica desafiada pelas novas tecnologias.

Dentro dessa nova modalidade comercial, popularizou-se a transmissão de dados de áudio e vídeo através de redes, o que se denominou como “*streaming*” (ou fluxo de informações). Os produtos oferecidos em ambiente virtual não possuem estrutura física de distribuição, ficando armazenados em “nuvem”.

Entre os maiores serviços de *streaming*, podemos citar a *Netflix*, que funciona através do licenciamento de títulos, mais especificamente de séries, programas de televisão e filmes, por um período determinado, e o *Spotify*, que tem o mesmo funcionamento, porém utilizando-se de dados de áudios, principalmente músicas.

Sendo o serviço de *streaming* verdadeira tendência global na indústria do entretenimento, o tema vem impulsionando discussões sobre sua tributação e polêmicas quanto à definição do ente federativo competente para tributar a atividade.

A problemática reside na dificuldade de se identificar qual tributo deve incidir sobre essa tecnologia. Como se sabe, o sistema tributário vigente remonta aos anos 60, tendo sido criado, naturalmente, em cenário absolutamente diverso do atual. Não preparado, nem estruturado, conseqüentemente, para dispor adequadamente sobre a forma como devem ser

¹ TURBAN, Efraim. KING, David. **Comércio eletrônico: estratégia e gestão**. São Paulo: Prentice Hall. 2004, p. 3

² CEZAROTTI traz a peculiar definição: “*O comércio eletrônico (e-commerce) abrange transações comerciais realizadas por meios eletrônicos, sendo essencial à sua caracterização a troca de mensagens via elétrons entre fornecedor e consumidor*” (Cf. CEZAROTI, Guilherme. ICMS no comércio eletrônico. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 29.)^{[1][2]}

tributadas as riquezas que circulam nesse novo mundo virtual³, abrindo espaço para uma disputa entre os Estados e Municípios, que buscam, ao mesmo tempo, vindicar a competência para tributar o *streaming*.

Os recentes textos normativos introduzidos em nosso ordenamento jurídico evidenciaram ainda mais esse conflito de competência entre os entes federados. Por um lado, tem-se o Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, que estabeleceu como contribuinte do ICMS a pessoa jurídica detentora do *site*, ou plataforma eletrônica, por meio do qual são disponibilizados os dados para transferência eletrônica, considerando como mercadoria os bens digitais transferidos via *download*, ou acessados em nuvem, os conteúdos de áudio, vídeo e imagem.

Por outro lado, temos a Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, que alterou a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, incluindo em sua lista de serviços tributáveis pelo ISS o “item 1.09”, referente à “*disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos*”.

Resta evidente, portanto, a incerteza quanto ao tema, encontrando-se os contribuintes em risco de se sujeitarem a indevida dupla oneração dessas atividades e à mercê do saturado e moroso Poder Judiciário⁴, a quem caberá delinear a tributação sobre a tecnologia de *streaming*.

O referido tema foi escolhido justamente em virtude desta incerteza, que se faz presente também na doutrina e na jurisprudência, e da relevância econômica do *streaming*, decorrente de seu crescente número de usuários. Movimentando cifras bilionárias em todo o mundo⁵, a ferramenta tecnológica de transmissão de dados em rede já faz parte da rotina de grande parte

³ BRIGAGÃO, Gustavo. **Avanço das regras de tributação não acompanha o das novas tecnologias**. Revista Consultor Jurídico, 29 ago. 2018. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2018-ago-29/avanco-regras-tributarias-nao-acompanha-novas-tecnologias>>. Acesso em: 01 maio 2020.

⁴ FURTADO JUNIOR, Luiz. MIDORI, Ana. COSTA, Amanda. *Tributação de streaming gera “novo” conflito de competências*. Revista Consultor Jurídico, 3 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opinio-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-dostreaming>>. Acesso em: 01 maio 2020

⁵ OLHAR DIGITAL. **Netflix alcança recorde de novos assinantes e já vale mais de US\$100 bilhões**. 22 de janeiro de 2018. Disponível em: < <https://olhardigital.com.br/noticia/netflix-alcancarecorde-de-novos-assinantes-e-ja-vale-mais-de-us-100-bilhoes/73627> > Acesso em: 20 jul. 2020

da população brasileira⁶ e, por conseguinte, seu correto enquadramento no sistema tributário pátrio é de suma importância para impedir a bitributação e possibilitar a arrecadação sobre suas receitas pelo Fisco de forma harmoniosa.

O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo estudar a dificuldade de tributação do *streaming* no âmbito do sistema tributário brasileiro, elegendo a linha de raciocínio que o consumo de bens audiovisuais não corresponde mais ao conceito clássico de “mercadoria”, mas tampouco deve ser configurado como um “serviço de qualquer natureza”.

Primeiramente, serão esclarecidos alguns conceitos da Era Digital, como “computação em nuvem”, “*software*” e “*streaming*”, essenciais para a melhor compreensão do conflito de competência. Em seguida, será analisada a materialidade do ICMS e do ISS, a partir dos conceitos extraídos dos seus núcleos “circulação de mercadorias” e “serviços de qualquer natureza”.

Por fim, serão exploradas as recentes alterações legislativas e a possibilidade de uma Reforma Tributária que institua um imposto único para a tributação de bens e serviços como solução para a controvérsia em questão. Neste tópico, analisar-se-á o imposto sobre valor agregado (IVA), sob o escopo da tributação do *streaming*, e as propostas existentes no Brasil para a instituição de um imposto sobre bens e serviços (IBS).

Quanto à metodologia adotada por esta monografia, serão utilizadas análises de doutrinas, artigos acadêmicos e demais materiais disponíveis *online* sobre o tema. Será realizada uma pesquisa estritamente teórica, em consequência de ainda serem escassas as publicações que discorrem sobre o assunto, dada a atualidade do tema e das alterações recentes em nosso ordenamento jurídico.

Salienta-se que, embora tenha sido possível colacionar jurisprudência sobre parte da temática abordada no presente estudo, o acervo jurisprudencial acerca do assunto em discussão ainda é muito limitado, por ser de natureza extremamente atual.

⁶ A *Netflix* cresceu a ponto de ultrapassar todas as operadoras de TV paga em números de assinantes no Brasil, sendo possível que sua margem de lucro supere a da Globo em 2022. (Cf. BRAGA, Lucas. **Netflix se aproxima da Globo e deve faturar R\$6,7 bi em 2020**. Tecnoblog. 17 de setembro de 2020. Disponível em: < <https://tecnoblog.net/367982/netflix-brasil-se-aproxima-da-globo-e-deve-faturar-r-67-bi-em-2020/> > Acesso em: 12 out. 2020.

1. A ERA DIGITAL

1.1 Nova forma de negócio

As constantes evoluções da tecnologia transformaram diversos aspectos do dia a dia. Com a popularização da internet, as formas de negócio se modificaram, crescendo o comércio eletrônico. Como resultado, é possível perceber um processo de desmaterialização de bens e serviços. Enquanto tradicionalmente, o consumidor precisava visitar uma loja local para adquirir um produto, agora, basta acessar o *website* da loja, tornando-se a modalidade de compra *online* opção preferida dos brasileiros.⁷

Com a computação em nuvem, o consumidor passou ainda a conseguir acessar bens e serviços sem a necessidade de armazenamento em seu dispositivo digital. Os *softwares*, que antes precisam ser comprados e instalados, agora podem ser acessados por meio de nuvens.

1.2 Computação em nuvem

A computação em nuvem (“*cloud computing*”) segundo TAURION pode ser definida como:

(...) um ambiente de computação baseado em uma imensa rede de servidores, sejam estes virtuais ou físicos. Uma definição simples pode então ser ‘um conjunto de recursos como capacidade de processamento, armazenamento, conectividade, plataformas, aplicações e serviços disponibilizados na Internet.’ O resultado é que a nuvem pode ser vista como estágio do conceito de virtualização, a virtualização do próprio Data Center.⁸

Através da nuvem, *softwares* e infraestruturas de processamento e armazenamento de dados através da Internet são disponibilizados, conforme leciona o *National Institute of Standards and Technology* (NIST) – agência não regulatória, parte do Departamento do Comércio dos Estados Unidos, responsável por promover a inovação e a competitividade

⁷ E-COMMERCE BRASIL. **Compra online é preferência de 74% dos consumidores brasileiros**. 15 de março de 2019. Disponível em: < <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/compra-online-preferencia-de-consumidores-brasileiros/> > Acesso em: 10 jun. 2020.

⁸ TAURION, Cezar. **Cloud Computing – Computação em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia de Informação**. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009, p.2

industrial no país⁹:

Cloud computing é um modelo que viabiliza o acesso onipresente, conveniente e sob demanda a um conjunto compartilhado de recursos computacionais configuráveis (como redes, servidores, armazenamento, aplicações e serviços) que podem ser rapidamente adquiridos e liberados com mínimo esforço gerencial ou interação com o provedor de serviços.¹⁰

As características essenciais do *cloud computing*, indicadas pelo NIST¹¹ são:

- **“Autoatendimento sob demanda (*on-demand*):** Consumidor pode fornecer recursos de computação unilateralmente, como tempo de servidor e armazenamento de rede, conforme necessário automaticamente, sem a necessidade de interação humana com cada provedor de serviço.
- **Amplo acesso à rede:** Os recursos estão disponíveis na rede e são acessados por meio de mecanismos padrão que promovem o uso por plataformas heterogêneas de *thin* ou *thick client* (por exemplo, telefones celulares, tablets, laptops e estações de trabalho).
- **Agrupamento de recursos:** Os recursos de computação do provedor são agrupados para atender a vários consumidores usando um modelo multilocatário, com diferentes recursos físicos e virtuais atribuídos e reatribuídos dinamicamente de acordo com a demanda do consumidor. (...)
- **Rápida elasticidade:** Os recursos podem ser elasticamente provisionados e liberados, em alguns casos automaticamente, para escalar rapidamente “para fora e para dentro” de acordo com a demanda. (...)
- **Serviço sob medida:** Os sistemas em nuvem controlam e otimizam automaticamente o uso de recursos, alavancando uma capacidade de medição em algum nível de abstração apropriado para o tipo de serviço (...). O uso de recursos pode ser monitorado, controlado e relatado, proporcionando transparência tanto para o provedor quanto para o consumidor do serviço utilizado.”

Apesar de trazer enormes vantagens para os consumidores, a computação em nuvem desafia à atual legislação tributária, pois não há uma clara definição a respeito da natureza jurídica do *software* em nuvem, disputando os entes municipais e federais pela tributação das

⁹ NIST. Disponível em: < <https://www.nist.gov/about-nist> >. Acesso em: 10 jun. 2020.

¹⁰ Trecho original: “*Cloud computing is a model for enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction*”. ESTADOS UNIDOS. **National Institute Of Standards And Technology. Guidelines on security and privacy in public Cloud Computing**. Gaithersburg: 2011. Disponível em: < <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-144.pdf> >. Acesso em: 10 jun. 2020.

¹¹ Traduzido livremente de MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing – Recommendations of the National Institute of Standards and Technology**. NIST, 2011. <<https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>>. Acesso em: 8 jun. 2020.

operações deste modelo de negócio.¹² A dificuldade em se definir a natureza jurídica está associada a intangibilidade dos bens transacionados na nuvem, quando a tributação apenas se preocupou em tipificar os bens tangíveis (hipótese do ICMS), como será melhor demonstrado mais adiante.

Dentre as vantagens da computação em nuvem, está a redução dos custos com infraestrutura de *hardwares* e *softwares*, TAURION relata que

(...) pequenas empresas, em particular, estão recorrendo a estes serviços para fugir da dor de cabeça que é manter seus próprios data centers. Como a empresa não paga por recursos desnecessários e nem tem gastos com os espaços físicos e de infraestrutura do data center, como energia e refrigeração, ela tem gastos menores com sua operação de TI e pode repassar esta eficiência operacional aos seus clientes, tornando-se mais competitiva no mercado.¹³

Nesse sentido, BITTENCOURT e PONS complementam:

(...) o usuário da tecnologia já não mais precisa de uma máquina potente, com grande capacidade de armazenamento, hardware e software de primeira linha e servidores volumosos para, por exemplo, ter uma rede de computadores em sua empresa; para poder desenvolver softwares a partir de outros já existentes; para poder armazenar uma quantidade superior de dados, que exigiria considerável espaço de memória rígida do qual o usuário não necessariamente dispõe. Para realizar todas essas tarefas basta agora uma conexão com a rede mundial de computadores. Está tudo na chamada nuvem, ambiente digital que liga as empresas que fornecem justamente espaço de armazenamento, plataformas para desenvolvimento de programas e softwares, e os clientes, interessados em usufruir dessa estrutura e desses programas.¹⁴

Os principais modelos de serviço de *cloud computing*, segundo o NIST são: *Software as*

¹² MOTA, Veronica Cristina Moura Silva. **A tributação do ISS sobre softwares em nuvem ainda gera insegurança jurídica**. Migalhas, 2017. Disponível em: < <https://migalhas.uol.com.br/depeso/269355/a-tributacao-do-iss-sobre-softwares-em-nuvem-ainda-gera-inseguranca-juridica> > Acesso em: 10 set. 2020.

¹³ TAURION, Cezar. **Cloud Computing – Computação em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia de Informação**. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009, p.3.

¹⁴ BITTENCOURT, Bruno Chaves; PONS, Marcos Caleffi. **A Tributação do Cloud Computing pelo Imposto Sobre Serviços – Exame sob o Enfoque da Regra de Competência do Tributo**. In: WAGNER, Rafael Korff. BRASIL, Vicente. **ISS – Questões Práticas – 10 Anos da Lei Complementar n. 116/2003**. Porto Alegre: Paixão Editores, 2014, p. 64 *apud* Gomes, Daniel de Paiva, **UMA ANÁLISE PRAGMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA DO SOFTWARE NO BRASIL: O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISSQN**. Fundação Getúlio Vargas. Direito SP Research Paper Series n. TL018. 2019. Disponível em: < <https://ssrn.com/abstract=3332812> > . Acesso em: 28 set. 2020.

a *Service* (SaaS); Platform as a Service (PaaS)¹⁵; e *Infrastructure as a Service* (IaaS)¹⁶. A presente monografia irá focar apenas no primeiro modelo, o SaaS, objeto da análise de incidência tributária.

O *Software as a Service* (SaaS) – “software como um serviço” – de acordo com o NIST, consiste na disponibilização para o usuário dos aplicativos em execução na infraestrutura de nuvem do provedor por meio de qualquer máquina e de qualquer lugar. Ou seja, o usuário consegue acessar um ambiente virtual de *software* sem que acesse diretamente a infraestrutura do provedor do serviço.

Conforme explica MACEDO:

Nos Serviços de Computação em Nuvem na modalidade SaaS, o usuário tem acesso a software instalado em servidor externo (servidor residente na nuvem) mediante contratação de um plano de assinatura periódico, que pode ser, por exemplo, anual. Aqui, não há a necessidade de o aplicativo ser instalado no computador do usuário, como ocorre tradicionalmente, não havendo, portanto, a necessidade de download do aplicativo. Além disso, cabe ressaltar que o SaaS é um modelo de negócio que não consiste somente numa disponibilização pura e simples de softwares, mas sim num sem número de atividades que conjuntamente caracterizam o SaaS. Não é só a localização do software que se mantém do lado do provedor de SaaS (pois seus aplicativos ficam também instalados no local desse provedor). Do lado desse provedor ficam também todas as atividades de ‘sobrecarga’, que antes ficavam sob responsabilidade do departamento de TI da empresa cliente do SaaS.¹⁷

¹⁵ “PaaS (Plataforma como serviço) é um ambiente de desenvolvimento e implantação completo na nuvem, com recursos que permitem a você fornecer tudo, de aplicativos simples baseados em nuvem a sofisticados aplicativos empresariais habilitados para a nuvem. Você adquire os recursos necessários por meio de um provedor de serviços de nuvem em uma base paga conforme o uso e os acessa por uma conexão com a Internet segura. (...) PaaS é criado para dar suporte ao ciclo de vida do aplicativo Web completo: compilação, teste, implantação, gerenciamento e atualização.” (Cf. MICROSOFT AZURE. **O que é PaaS?** disponível em: < <https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-paas/> > Acesso em: 10 out. 2020.)

¹⁶ “IaaS (Infraestrutura como serviço) é uma infraestrutura de computação instantânea, provisionada e gerenciada pela Internet. É um dos quatro tipos de serviços de nuvem, junto com o SaaS (software como serviço), PaaS (plataforma como serviço) e sem servidor. A IaaS aumenta ou reduz rapidamente de acordo com demanda, permitindo que você pague somente pelo que usar. Ela ajuda a evitar gastos e a complexidade de comprar e gerenciar os próprios servidores físicos e outras infraestruturas do datacenter. Cada recurso é oferecido como um componente de serviço separado e você só pode alugar um específico pelo tempo que precisar.” (Cf. MICROSOFT AZURE. **O que é IaaS?** disponível em: < <https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-iaas/> > Acesso em: 10 out. 2020.)

¹⁷ MACEDO, Alberto. **Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais.** In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre Estados e Municípios.** São Paulo: InHouse, 2018, pp. 72. apud ALMEIDA, Clara Leitão de. **Tributação sobre Streaming no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro.** Dissertação (Graduação) – Curso de Direito. Fundação Getúlio Vargas. 2019, p. 19. Disponível em: < <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/browse?type=author&value=Almeida,%20Clara%20Leit%C3%A3o%20de> > Acesso em: 25 jul. 2020.

O *SaaS* funciona através de um pagamento por assinatura, no qual o usuário paga um valor periódico pela licença de uso do programa de computador disponibilizado em nuvem. Enquanto a assinatura está sendo paga, não importam os recursos efetivamente usados, ou quanto tempo se utilizou acessando o programa. O que se assemelha a um contrato de licença de uso, visto inexistir transferência de propriedade ou cessão dos direitos do programa ao efetuar a assinatura.

Exposto o panorama geral sobre o fenômeno da computação em nuvem e suas modalidades, resta aprofundar o próprio conceito de *software* e o seu tratamento jurídico no Brasil para ao final direcionar o foco para as plataformas de *streaming* e suas controvérsias na seara tributária.

1.3 Software

O conceito de *software* entrou no ordenamento brasileiro com a Lei n.º 9.609, de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador e sua comercialização no país, bem como dá outras providências. Destaca-se os seguintes artigos, *in verbis*:

Art. 1º Programa de computador [*software*] é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.¹⁸

Quanto a este regime de proteção à propriedade intelectual conferido pela legislação de direitos autorais, vale ilustrar que o artigo 3º da Lei nº 9.610, de 1988 estabeleceu que “*os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis*”¹⁹ e que as obras intelectuais

¹⁸ Brasil. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm>. Acesso em: 11 jun. 2020.

¹⁹ BRASIL. Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Legislação sobre direitos autorais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm> Acesso em: 11 jun. 2020.

podem ser negociadas por meio de licenciamento ou cessão de direito de uso. Podendo ser feito um paralelo, na cessão de uso, com os contratos de locação de bem materiais²⁰.

Para CEZAROTI é possível afirmar, a partir da definição legal que

O Software é um bem imaterial, constituído por informações, que o titular de seu direito cujo uso cede ou licencia para terceiros. Ainda que tenha suporte físico, o conjunto de informações não pode ser confundido com o seu suporte.

O autor ainda alega que o fato de a lei não prever apenas o licenciamento, não impede que os programas de computadores sejam objeto de contrato de cessão.²¹

Sendo pertinente, ainda, trazer à baila a definição trazida por GONÇALVES, na qual assevera que “*o software pode ser compreendido como um conjunto de instruções e operações segundo as quais um computador transforma dados em informação*”.²²

Em resumo, para efeitos de síntese, pode-se concluir que o *software* é bem imaterial, incorpóreo, com extrema relevância econômica de acordo com a solução técnica desenvolvida, que pode ser, atualmente, totalmente independente de qualquer meio físico, protegido pelo ordenamento jurídico pátrio, proteção esta que se dá pela garantia ao criador da tutela do direito autoral, o que torna possível sua exploração econômica.²³

Para conseguir compreender se os negócios que envolvem fornecimento de *software* podem ser enquadrados como operações de mercadoria ou como prestação de serviço, e assim identificar a incidência de impostos de forma adequada, é essencial entender qual a natureza e funcionalidade dos diferentes tipos de *softwares*. Visto que, o crescimento do comércio de

²⁰ A “locação”, segundo o professor Caio Mário da Silva Pereira pode ser definida como: “*contrato pelo qual uma pessoa se obriga a ceder temporariamente o uso e o gozo de uma coisa não fungível, mediante certa remuneração*”. (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**./Atual. Caitilin Mulholland. - Vol III. Contratos. 20ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 247)

²¹ CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 101.

²² GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 52.

²³ BARTHEM NETO, Hélio. **NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS – DO CORPUS MECHANICUM AO CLOUD COMPUTING**. Dissertação (Mestrado Profissional) – Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 64. Disponível em: < <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17162>> Acesso em: 13 jun. 2020.

bens virtuais levou à evolução das diferentes modalidades de *software* e da forma como são disponibilizados para seus usuários.

Os tipos de *software* atualmente existentes, conforme sintetizado por GOMES²⁴ são:

- (i) software por encomenda, desenvolvido mediante solicitação e voltado ao atendimento de necessidades específicas de um determinado usuário; (ii) software padronizado ou — de prateleira, o qual é comercializado em larga escala no varejo, sendo inviáveis modificações estruturais das cópias desta modalidade de software (v.g.: Pacote do Microsoft Office); (iii) software customizável, o qual contempla características tanto do software padronizado quanto do software por encomenda, de modo que um programa padrão pré-existente é modificado para atender às necessidades de um usuário específico; (iv) software disponibilizado via download, cujo instalador é transmitido eletronicamente de um servidor remoto para o computador do próprio usuário, sem a necessidade de que o consumidor obtenha uma mídia física com o instalador do programa de computador; (v) software disponibilizado via computação em nuvem.

A presente monografia abordará os *softwares* padronizados – “de prateleira”, os *softwares* disponíveis através de *download* (descarga de dados) e os disponíveis via computação em nuvem. Sendo possível perceber que a primeira classificação relaciona-se ao conteúdo do *software*, enquanto as duas últimas à forma como ele é disponibilizado. Isto posto, veremos que o *software* padronizado, em razão da evolução tecnológica, agora pode ser classificado também como disponibilizado via *download* e disponibilizado via computação em nuvem.

A expressão *software* “de prateleira” tem origem no modo como os programas de *software* eram disponibilizados anteriormente, de forma tangível, armazenados em um CD dentro de uma caixa e expostos em prateleiras de lojas²⁵. Hoje, o produto pode ser adquirido via *download*, sendo facultado ao usuário escolher uma das formas (CD, DVD e *pen drive* ou

²⁴ Gomes, Daniel de Paiva, **UMA ANÁLISE PRAGMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA DO SOFTWARE NO BRASIL: O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISSQN**. Fundação Getúlio Vargas. Direito SP Research Paper Series n. TL018. 2019. Disponível em: < <https://ssrn.com/abstract=3332812> > . Acesso em: 28 set. 2020.

²⁵ SAAVEDRA categorizou os *softwares* considerando a pluralidade de usuários atendidos, a generalidade de problemas solucionados e a finalidade do produto desenvolvido. Classificand-os, em “*software* de prateleira” (*standard* ou “*off the shell*”), “*software* sob encomenda” e “*software* customizado”. Essa classificação foi adotada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do paradigmático RE 176.626/SP e RE n. 199.464/SP. (SAAVEDRA, Rui. **A proteção jurídica do software e a Internet**. Lisboa: Don Quixote. 1998. Apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176626-3/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados Ltda. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. DF, 10 de novembro de 1998. Diário da Justiça, DF, 11 de dezembro de 1998. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535> > Acesso em: 13 jun. 2020.

comércio eletrônico direto) de transferência dos dados dos programas para seu dispositivo eletrônico, que ficarão armazenados no seu *hardware* pessoal.

Entretanto, com o processo de desmaterialização do consumo de bens no contexto do *software*, a evolução tecnológica nos trouxe ainda a possibilidade de visualizar conteúdos e arquivos sem a necessidade de descarregá-los na máquina (*hardware*), caracterizando uma terceira via de acesso a *softwares* padronizados, o *streaming*.

1.4 Streaming

A palavra *streaming*, conforme visto anteriormente, vem do inglês *stream*, que significa fluxo, ou transmissão. Trata-se de uma forma de transmissão contínua de dados, ou seja, um fluxo de informações geralmente composto por conteúdos multimídia. Enquanto no *download* ocorre a transferência dos dados do programa de *software* para o *hardware* do dispositivo eletrônico, na modalidade *streaming*, os dados não ficam salvos no dispositivo de propriedade do usuário, mas sim em uma nuvem, não sendo mais arquivados permanentemente em uma memória física e tangível.

Insta destacar que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre o *streaming*, trazendo a seguinte explicação:

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. **Esse mecanismo caracteriza-se pelo envio de dados por meio de pacotes, sem que o usuário realize download dos arquivos a serem executados.** No streaming de música, por exemplo, não se usa a memória física do computador (HD), mas, sim, a conexão à internet para transmissão dos dados necessários à execução do fonograma. **Desse modo, a tecnologia de streaming permite a transferência de áudio ou vídeo em tempo real sem que o usuário conserve uma cópia do arquivo digital em seu computador,** e é exatamente nesse ponto que reside a mudança de paradigma, pois, diferentemente do que acontecia há poucos anos, hoje, o que importa é o acesso, e não mais a propriedade ou a posse da mídia física (seja vinil, CD ou qualquer outra forma de corporificação da obra) ou virtual. O streaming é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo através de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo gravado ou ao vivo é disponibilizado pela web.²⁶ (grifos nossos)

²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1559264/RJ**. Recorrente: Escritório Central de Arrecadação e Distribuição ECAD. Recorrido: OI Móvel S.A. – incorporador do TNL PCS S/A. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas. DF, 8 de fevereiro de 2017, Diário de Justiça, DF, 15 de fevereiro de 2017. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201302654647&dt_publicacao=15/02/2>

A transmissão dos dados para o usuário no *streaming* ocorre através do chamado “armazenamento em *buffer*”:

O usuário “conecta com o servidor e começa a receber o arquivo, construindo o que chamamos de *buffer*, onde começará a salvar a informação até se completar esse processo (armazenamento do *buffer*).

Depois que armazenar uma parte do *buffer*, o usuário poderá começar a ouvir o áudio ou assistir ao vídeo. Simultaneamente, o armazenamento do *buffer* do arquivo continuará sendo realizado.²⁷

Em palavras menos complexas, é como se primeiro se armazenasse uma parte do arquivo que permita o início da reprodução e durante a transmissão “pedacinhos” continuam sendo salvos sem que a reprodução se interrompa. Sendo esse armazenamento apenas temporário. A partir destas explicações, percebe-se o motivo de muitos considerarem as plataformas de *streaming* como um serviço de *SaaS*.²⁸

Quanto à natureza do *streaming*, é interessante frisar que ainda não existe um entendimento consensual que responda à seguinte pergunta: as plataformas de *streaming* prestam um serviço ou disponibilizam mercadorias a serem consumidas pelos seus usuários? O que está sendo pago (objeto do negócio) quando se utiliza a *Netflix*, por exemplo, são os filmes e séries ou o ambiente virtual, o *software* da plataforma?

Sabe-se, conforme visto no tópico anterior, que o fornecimento de *softwares* via *streaming* pode ser feito por meio de licenciamento ou cessão de uso, as plataformas de *streaming* ao transmitirem dados sem armazenamento, ou seja, sem transferência de propriedade, estariam realizando uma espécie de licenciamento de uso ou cessão temporária, sobre a qual não poderia incidir o ICMS por violar o conceito de mercadoria. Porém, também questiona-se a incidência do ISS sobre essas operações devido à natureza da relação jurídica (tipo de obrigação constituída) que viola o conceito clássico de prestação de serviço.

017 > Acesso em: 17 out. 2020.

²⁷ SECRETARIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA DO MEC. **Programa de Formação Continuada em Mídias na Educação**. 2010. Disponível em: <http://www.usp.br/nce/midiasnaeducacao/oficina_radio/streaming.htm> Acesso em: 30 set. 2020.

²⁸ Existe uma discussão sobre a modalidade de computação em nuvem das plataformas de streaming, podendo ser consideradas, de acordo com o entendimento da ferramenta ser ou serviço ou não, como *SaaS* ou *PaaS*.

Tal questionamento repercutiu no conflito de competência tributária entre estados e municípios, que disputam para recolher tributos sobre essa ferramenta tecnológica. Após diversos julgamentos, Convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, portarias e consultas, foi publicada a Lei Complementar 157/2016.

Sendo eleita como veículo constitucional para dirimir o conflito,²⁹ a referida Lei incluiu o subitem 1.09 na lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003: *“a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”*.

Entretanto, o conflito de competência mostra-se longe de ter acabado. Existindo discussões acerca da constitucionalidade da inclusão do item transcrito acima à LC 116/2003 e do Convênio ICMS nº 106/2017, que também é considerado eivado de vícios inconstitucionais, sendo editado após a LC 116/2003.

²⁹ GOMES, Eduardo de Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. **Incertezas sobre a tributação do software na computação em nuvem**. Conjur, 2019. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opinioao-tributacao-software-computacao-nuvem> > Acesso em: 3 out. 2020.

2. O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ISS E ICMS NA TRIBUTAÇÃO SOBRE O *STREAMING*

Entre o final dos anos 90 e o início dos anos 2000, a jurisprudência dos Tribunais Superiores já buscava fixar referências que auxiliassem os demais tribunais a julgarem as demandas nas quais se discutia o pagamento do ICMS sobre os chamados “*software de prateleira*” e o pagamento do ISS sobre os chamados “*software sob encomenda*”.

Em 1998, o STF julgou o paradigmático Recurso Extraordinário n.º 176.626/SP, no qual o Ministro Relator Sepúlveda Pertence usou a distinção de modalidades de *softwares* trazida por SAAVEDRA, mencionada anteriormente, para fundamentar seu voto, chegando à seguinte ementa:

EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual “não foram opostos embargos declaratórios”. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98).

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.³⁰

Nota-se que o Ministro Relator afirmou que o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador é um bem incorpóreo, intangível, e assim não tributável pelo

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176626-3/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados Ltda. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. DF, 10 de novembro de 1998. Diário da Justiça, DF, 11 de dezembro de 1998. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535> > Acesso em: 13 jun. 2020.

ICMS. Ao mesmo tempo, quando o programa de computador estivesse dentro de uma caixa, seria um bem corpóreo, tangível, passível de incidência do referido tributo.

A hipótese de incidência do ISS, de acordo com o julgado, estaria configurada nos casos relacionados a *softwares* customizados, onde a customização do programa de computador deveria ser considerada como uma prestação de serviço. O que é criticado por parte dos juristas. ALBERTO MACEDO formula a prática analogia como fundamento para à crítica:

Hoje é possível comprar um carro pela internet de forma totalmente personalizada e por encomenda. Ninguém questiona que um carro seja uma mercadoria (bem material); mas se for adquirido personalizado e por encomenda, estará sujeito à incidência do ISS? Obviamente não.³¹

Todavia, apesar dessa diretriz traçada pela jurisprudência, os municípios persistiram na cobrança do ISS sobre todos os negócios envolvendo programas de computador³², mantendo o debate pela definição do imposto adequado vivo. A forma de acesso ao bem ou serviço ainda estava sendo discutida. Em 2017, o STF julgou o Recurso Extraordinário n.º 330.817/RJ, no qual foi proferido voto pelo Ministro Relator Dias Toffoli estabelecendo uma distinção entre *corpus mechanicum* e *corpus mysticum* de um bem.³³ Veja que o mesmo *corpus mechanicum* de 1998 seguiu sendo examinado e questionado até recentemente.

O objeto do recurso era a possibilidade da imunidade tributária sobre livros, periódicos e o papel destinado à sua impressão, prevista no artigo.150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal alcançar os livros eletrônicos (*e-book*) e os dispositivos utilizados exclusivamente como suporte para a leitura destes livros (*e-readers* como o Kindle, por exemplo).

³¹ ALBERTO, Macedo. **Licenciamento de software não pode ser considerado mercadoria virtual**. Conj. São Paulo. 13 de dezembro de 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-dez-13/alberto-macedo-stf-desvirtuar-conceito-mercadoria#author> > Acesso em: 15 set. 2020.

³² BARTHEM NETO, Hélio. **NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS – DO CORPUS MECHANICUM AO CLOUD COMPUTING**. Dissertação (Mestrado Profissional) – Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 90. Disponível em: < <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17162> > Acesso em: 13 jun. 2020.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ**. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comércio e Serviços Ltda. Relator: Min. Dias Toffoli. DF, 8 de março de 2017. Diário da Justiça, DF 13 de março de 2017. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13501630> > Acesso em: 18 jun. 2020

O Estado do Rio de Janeiro defendia que o livro eletrônico, como meio novo de difusão, é distinto do livro impresso e que, por isso, não deveria ter o benefício da imunidade. No entanto, o Ministro Relator Dias Toffoli entendeu que o argumento de que a vontade do legislador histórico foi restringir a imunidade ao livro editado em papel não se sustenta, afirmando que:

O vocábulo ‘papel’ constante da norma não se refere somente ao método impresso de produção de livros. O suporte das publicações é apenas o continente, o *corpus mechanicum* que abrange o seu conteúdo, o *corpus mysticum* das obras. Não sendo ele o essencial ou, de um olhar teleológico, o condicionante para o gozo da imunidade.³⁴

Como bem analisa ALMEIDA,

O Ministro Relator foi feliz em apontar que o bem possui o que chamou de *corpus mechanicum*, que seria seu suporte, bem como o *corpus mysticum*, que seria a essência do produto. Portanto, o papel encadernado e tangível seria o *corpus mechanicum* do livro, enquanto sua essência seriam as palavras escritas, configurando o *corpus mysticum*. Não faria sentido, nessa lógica, conceder imunidade apenas ao suporte físico, ignorando a essência do bem.³⁵

É importante salientar que, no caso dos *softwares* o *corpus mechanicum* vem sendo mitigado. Isso porque, nos primórdios da Era Digital eles ainda eram adquiridos em lojas (“de prateleiras”), enquanto atualmente o mais comum é obter o acesso a seu conteúdo (*corpus mysticum*) online, podendo ser por *download* ou *streaming*.

Para o aprofundamento da reflexão acerca da definição do imposto adequado que deve incidir sobre o *streaming*, é preciso analisar a materialidade dos impostos que estão sendo considerados, o ICMS e o ISS, para, desta forma, verificar se o tipo de relação entre o provedor da ferramenta e seu usuário seria fato gerador de algum deles.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF. **STF decide que livros digitais têm imunidade tributária.** 8 de março de 2017. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337857> > Acesso em: 10 set. 2020.

³⁵ ALMEIDA, Clara Leitão de. **Tributação sobre Streaming no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro.** Dissertação (Graduação) – Curso de Direito. Fundação Getúlio Vargas. 2019, p. 21. Disponível em: < <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/browse?type=author&value=Almeida,%20Clara%20Leit%C3%A3o%20de> > Acesso em: 25 jul. 2020.

2.1 Materialidade do ISS – Conceito de “serviço de qualquer natureza”

A Constituição Federal outorgou aos Municípios através do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, previstos no artigo. 155, inciso II, da Constituição Federal, competência conferida aos Estados. Sendo necessário que tais serviços estejam definidos em lei complementar³⁶, advertindo o professor AIRES F. BARRETO quanto ao papel da lei complementar:

A expressão definidos em lei complementar não autoriza conceituar como serviços o que serviço não é. Admitir que o possa equivale a supor que, a qualquer momento a lei complementar possa dizer que é serviço a operação mercantil, a industrialização, a operação financeira, a venda civil, a cessão de direitos. Em outras palavras, que a lei complementar possa, a seu talante, modificar a CF; que a limitação posta pela CF à competência municipal para só tributar atividades configuradores de serviço não tem a menor relevância; que pode ser desobedecida pela lei complementar.³⁷

Não permitido, nesta toada, que tal lista defina o que é serviço ou não, modificando o seu conceito clássico, e, assim, violando a Carta Magna; cabendo à lei complementar apenas definir ou conceituar os serviços que devem ser tributados.³⁸ Enfatizando CARRAZZA que,

(...) o Município é pessoa política, dotada de ampla autonomia. Ora, se o Município é autônomo e se sua autonomia é assegurada principalmente com a decretação e arrecadação dos tributos de sua competência (art. 30, III, da CF), já vemos que o campo do ISS não pode ter suas dimensões aumentadas, diminuídas ou, muito menos, anuladas por uma lei complementar. Senão, estaremos implicitamente aceitando que é o Congresso Nacional, por meio de lei complementar, que confere aos Municípios competências para que tributem os serviços de qualquer natureza.³⁹

³⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 jun. 2020.

³⁷ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3a Ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 110-111.

³⁸ Quanto ao papel das leis complementares no Direito Tributário, vale trazer a explicação de HAENDCHEN: “O direito positivo brasileiro é bastante rico em exigir a tipicidade tributária, conforme se extrai de dispositivos como o 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre o fato gerador de impostos, base de cálculo e contribuintes.” [Cf. HAENDCHEN, Hans Bragtner . **A tributação sobre os serviços na nuvem**. Dissertação (Mestrado Profissional) – Programa de Estudos Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2018, p. 51-52. Disponível em: < <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21723> > Acesso em: 3 set. 2020.]

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 588

Em 31 de julho 2003, foi editada a Lei Complementar n.º 116 (LC 116/03), disciplinando as normas gerais do ISS e trazendo a lista de serviços passíveis de incidência do ISS anexa.

Estabeleceu-se, no artigo 1º da Lei Complementar nº 116/03:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.⁴⁰

Entretanto, alguns questionamentos surgiram: qual o conceito de serviço suscetível ao ISS? Como a lista deve ser interpretada? Trata-se de um rol taxativo ou exemplificativo? Encarregando-se a doutrina e os tribunais superiores de sanarem tais dúvidas.

Na opinião de BARRETO, o serviço tributável seria aquele que implica o “*esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial*”⁴¹. Desta definição, podemos depreender a essencialidade da existência concomitante “(i) da prestação de (ii) atividade humana (iii) a terceiro(s), (iv) produzindo-lhe(s) (v) uma utilidade material ou imaterial”,⁴² além do cunho econômico. Na ausência de tais requisitos, restaria descaracterizada a figura do serviço tributável.

Parte da doutrina, em uma tentativa de esclarecer o que pode ser considerado serviço, trouxe a possibilidade prevista no artigo 109 do Código Tributário Nacional (CTN)⁴³ de se utilizar dos princípios gerais de Direito Privado para defender a adoção do conceito de prestação de serviço do Direito Civil, o qual estaria relacionado a uma obrigação de fazer. O artigo 110 do CTN também foi considerado, na medida em que impede a lei tributária de alterar definições e conceitos de direito privado para definir ou limitar competências

⁴⁰ BRASIL. **Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 27 jun. 2020.

⁴¹ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei.** 3a Ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 62-63.

⁴² GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 111.

⁴³ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”. (BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 jun. 2020).

tributárias.⁴⁴

Desta forma, elucidou MELO:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.⁴⁵

Em contrapartida, a obrigação de dar, por consistir na mera entrega de determinado bem, corresponderia à hipótese do ICMS, não se confundindo com o objeto da prestação de serviço que demanda esforço humano em benefício de outrem.

O STF seguiu tais lições, sendo disposto no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, que afastou a pretensão fiscal de exigir ISS no caso da “locação de bens móveis”, com base no argumento de que o conceito de prestação de serviço está ligado intrinsecamente a uma obrigação de fazer. Destacando-se as palavras do Ministro Celso de Mello em seu voto:

(...) a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*.⁴⁶

Este posicionamento serviu, em 2010, como precedente representativo para a edição da Súmula Vinculante nº 31, que estabeleceu: “*É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.*”

Contudo, o conceito de serviço foi ampliado pela Corte Superior, com o julgamento dos Recursos Extraordinários nºs. 547.245 e 592.205 que tinham como objeto a incidência do ISS

⁴⁴ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. (Cf. Ibidem).

⁴⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 3 ed. São Paulo, Dialética: 2003. p. 33.

⁴⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP** Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Octavio Gallotti. DF, 11 de outubro de 2000. Diário da Justiça, DF, 23 de outubro de 2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>> Acesso em: 10 set. 2020.

sobre operações de *leasing* financeiro e *leaseback*, superando o critério de obrigação de fazer para a configuração de serviço e contrariando o entendimento firmado pela Súmula Vinculante nº 31.

Tal mudança de entendimento do STF, foi ratificado definitivamente com o recente julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, no qual se discute a incidência do ISS sobre os de planos de saúde e seguro-saúde. Destacando-se trecho da ementa:

11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.

(...)

20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.⁴⁷

Importante salientar que os planos de saúde foram excluídos da tese firmada (“*As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88*”) após o provimento dos Embargos Declaratórios opostos pela, Federação Nacional de Saúde Suplementar - FENASAÚDE, na qualidade de *amicus curiae* estando o processo ainda em fase recursal.⁴⁸

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**, Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Min. Luiz Fux. DF, 28 de setembro de 2016. Diário da Justiça, DF, 7 de outubro de 2016. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4117105> > Acesso em: 10 set. 2020.

⁴⁸ A alteração da tese resultou na seguinte redação: “*As operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88.* (Cf. Ibidem.)

Enfim, percebe-se que a delimitação da materialidade do ISS não é trivial, o que cria um ambiente propício para a insegurança jurídica e as guerras fiscais. O que podemos afirmar com segurança é que os serviços tributados pelo mencionado imposto são aqueles previstos na lista da LC 116/03, que não podem ser de materialidade do ICMS (art. 155, II, CRFB/88). Neste sentido, ANDERLE define a prestação de serviço:

(...) serviço tributável que entendemos como toda e qualquer atividade objeto de um negócio jurídico, com conteúdo econômico, capaz de gerar utilidade, material ou imaterial a terceiro e prevista na lista de serviços editada em lei complementar.⁴⁹

Quanto à interpretação da lista de serviços da LC 116/03, faz-se necessário respeitar o entendimento firmado pelo STF em tese de repercussão geral⁵⁰ quanto a seu caráter taxativo, mas que comporta, em cada um de seus itens interpretação ampla ou extensiva.⁵¹

2.2 Materialidade do ICMS – Conceitos de “circulação” e “mercadoria”

O imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) está disposto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, sendo outorgado aos Estados e ao Distrito Federal *“instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”*.⁵²

A materialidade é complexa, aduzindo CARRAZZA que a sigla abrangeria pelo menos cinco impostos distintos: imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; imposto sobre serviços de comunicação; imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; imposto

⁴⁹ ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p.104.

⁵⁰ Tema 296. (Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 296**. Caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, II, da Constituição Federal. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4495933&numeroProcesso=784439&classeProcesso=RE&numeroTema=296> > Acesso em: 20 set. 2020)

⁵¹ CAMILOTTI, José Renato. **Imposto sobre serviços (ISS) e interpretação da lista de serviços**. IBET. Data de Publicação: 28/04/2018. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/imposto-sobre-servicos-iss-e-interpretacao-da-lista-de-servicos-por-jose-renato-camilotti/> > Acesso em: 14 out. 2020.

⁵² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 20 jun. 2020.

sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Estando todos sujeitos ao princípio da não-cumulatividade.⁵³

Como o presente trabalho aborda a discussão acerca da definição do *streaming* como um *SaaS* ou como uma plataforma que apenas disponibiliza mercadorias a serem consumidas pelos seus usuários, focaremos no ICMS-Mercadoria. Porém, merece ser destacado que existe também a discussão sobre a possibilidade da incidência do ICMS-Comunicação sobre o *streaming* (principalmente o *vídeo streaming*).

A Constituição, ao conferir a competência aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição de imposto sobre serviços de transporte e comunicação, não trouxe a necessidade de tais serviços, tampouco das operações de circulação de mercadoria, serem definidos por lei complementar, diferente do imposto municipal. Desta forma, a lei complementar que dispõe sobre as normas gerais do ICMS, Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir)⁵⁴, limitou-se a repetir o texto constitucional afirmando que o ICMS incide sobre “operações de circulação de mercadorias”, não aclarando o que pode ser classificado como “mercadoria”.

Considerando necessária a compreensão correta dos termos “circulação”, “mercadorias” e “operações mercantis” para a delimitação da materialidade do ICMS, e, por conseguinte, para a identificação da hipótese tributária, a doutrina se encarregou de definir seus conceitos.

Quanto ao conceito de circulação, defende-se que, para efeitos da incidência do ICMS, é sempre a movimentação que transfere o domínio, a posse, alterando-se o patrimônio, existindo verdadeira mudança da titularidade da mercadoria.⁵⁵ Já mercadorias, segundo a corrente tradicional, seriam bens móveis. Nas palavras de HUGO DE BRITO MACHADO:

Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se

⁵³ CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 13a Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 37.

⁵⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 21 set. 2020.

⁵⁵ HAENDCHEN, Hans Bragtner. **A tributação sobre os serviços na nuvem**. Dissertação (Mestrado Profissional) – Programa de Estudos Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2018, p. 68. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21723>> Acesso em: 3 set. 2020.

incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis, como se disse, são objeto de disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias.⁵⁶

De acordo com ALBERTO MACEDO, “*não tem a ver com o fato de o destinatário da mercadoria ser comerciante ou não, mas sim com a característica finalística de ser posta em comércio, com o fim de ser alienada*”.⁵⁷ Deixando de ser “mercadoria”, portanto, o objeto que tem como comprador seu próprio consumidor final.

Incidiria o imposto na blusa exposta em vitrine, por exemplo, mas não na entregue como presente para alguém, que ao vestir estará fazendo uso pessoal da mercadoria. Voltando a incidir imposto, no entanto, caso ela seja colocada novamente à venda, retomando a circulação da mercadoria.

Na mesma direção, CARRAZA ratifica a visão de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa condução de mercadoria.⁵⁸

O professor JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO ainda

leciona que há nítida restrição ao adotar referido vernáculo, eis que traz mais especificidade às operações sujeitas ao ICMS, de modo que mercadorias serão os bens corpóreos objeto da atividade econômica do produtor, industrial e comerciante.⁵⁹

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 29.

⁵⁷ MACEDO, Alberto. **Licenciamento do software e Software as a Service (SaaS): a impossibilidade do avanço do conceito constitucional de mercadoria como bem imaterial e suas implicações na incidência do ISS, do ICMS e dos tributos federais**. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre Estados e Municípios**. São Paulo: InHouse, 2018, pp. 72. apud ALMEIDA, Clara Leitão de. **Tributação sobre Streaming no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro**. Dissertação (Graduação) – Curso de Direito. Fundação Getúlio Vargas. 2019, p. 29. Disponível em: < <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/browse?type=author&value=Almeida,%20Clara%20Leit%C3%A3o%20de> > Acesso em: 25 jul. 2020.

⁵⁸ BORGES, José Souto Maior. **Questões Tributárias**. 1ª Ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 85 apud CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.45.

⁵⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p.19 apud HAENDCHEN, Hans Bragtnner . **A tributação sobre os serviços na nuvem**. Dissertação (Mestrado Profissional) – Programa de Estudos Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2018, p. 69. Disponível em: < <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21723> > Acesso em: 3 set. 2020.

Evidenciando o aspecto da tangibilidade. Podendo ser considerado como mercadoria um objeto, em conformidade com tais ensinamentos supracitados, um bem corpóreo/tangível destinado ao comércio onde sua propriedade seja transferida (“circulação”).

O critério da “tangibilidade” ou “corporalidade” encontra-se defasado no contexto da Era Digital, havendo uma evolução do conceito de “mercadoria” estabelecido pela Constituição de 1988. O que foi retratado no julgamento do caso em que se discutia a incidência do ICMS sobre a venda dos *softwares* de prateleira.

ALBERTO MACEDO, quanto a este aspecto, defende não ser possível, no atual desenho constitucional de distribuição de competência tributária, que se aceite o entendimento de mercadorias como bens intangíveis, uma vez que se confundiriam com a hipótese de incidência do ISS:

(...) não é possível no caso do conceito constitucional de mercadoria, que é de bem material, pois sua evolução numa ideia de mercadoria virtual causaria uma inconstitucional involução do conceito constitucional de serviço de qualquer natureza, que é o de bem imaterial. E o critério que delimita a fronteira entre ambos é justamente a tangibilidade do bem objeto da atividade econômica de produção ou circulação, na qual só há duas espécies: bens materiais (mercadorias), e bens imateriais (serviços).⁶⁰

No tocante à análise do conceito de “operações” tributáveis pelo ICMS, CEZAROTI pondera:

(...) o Termo ‘circulação’ qualifica o substantivo ‘operações’, de modo que somente podem ser abrangidas as operações que forem fundadas em negócios jurídicos. O termo ‘circulação’ restringe o significado de operações, isto é, somente aquelas operações que digam respeito à circulação de uma determinada categoria de bens, mercadorias, é que são alcançadas pelo ICMS. Com isso, queremos dizer que o imposto não onera a circulação de mercadorias, mas as operações a ela relativas.⁶¹

⁶⁰ ALBERTO, Macedo. **Licenciamento de software não pode ser considerado mercadoria virtual**. Conjur. São Paulo. 13 de dezembro de 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-dez-13/alberto-macedo-stf-desvirtuar-conceito-mercadoria#author> > Acesso em: 15 set. 2020.

⁶¹ CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 52.

2.3 A Lei Complementar 157/16

Conforme exposto, a Lei Complementar nº 116/03 disciplina as normas gerais do ISS e determina que os serviços a serem tributados pelo imposto deverão constar na lista anexa. Entretanto, com a evolução do conceito de serviço no STF e as guerras fiscais entre estados e municípios causadas pelos conflitos de competência, foi editada, no final de 2016, a Lei Complementar nº 157/16, conhecida como “Reforma do ISS”.

A lei incluiu os novos serviços da economia digital, adicionando à lista de serviços tributáveis pelo ISS a:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

Como vislumbrado no primeiro capítulo, as plataformas de *streaming* permitem a exibição de conteúdo em nuvem, sem seu armazenamento no dispositivo utilizado, cedendo temporariamente o uso e o gozo do conteúdo mediante remuneração, estando incluídas, portanto na atividade descrita pelo item transcrito acima.

O legislador ainda se preocupou em fazer a distinção desse tipo de atividade com as de Serviço de Acesso Condicionado, buscando solucionar a discussão acerca da possibilidade da incidência do ICMS-Comunicação sobre o *streaming* e em incluir os *downloads*, não abrangidos no item 1.09, modificando o item 1.03, que passou a dispor:

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

Desta forma, os Municípios buscaram prontamente, por meio de suas Secretarias Municipais da Fazenda, adotar a mudança em suas respectivas legislações para iniciarem a tributação sobre o *streaming* atentando-se às alíquotas máximas e mínimas de incidência do ISS agora estabelecidas pela LC 157/16⁶².

⁶² A LC nº 157/16 alterou o art. 8º da LC nº 116/03, estabelecendo alíquotas mínimas de 2% e máximas de 5%.

Com as crises fiscais que atingiram os cofres municipais, as prefeituras não poderiam dispensar abrir uma nova frente de arrecadação. Por este motivo, muitos Municípios conseguiram rápida aprovação da cobrança do ISS por suas respectivas Câmaras Municipais⁶³. Dentre estes, podemos citar o Rio de Janeiro, São Paulo, Porto Alegre, Recife, Palmas, entre outros.

2.4 O Convênio ICMS 106/2017

Apesar da postura dos municípios em alterar suas legislações e iniciar a cobrança do ISS sobre os contratos ofertados pelas plataformas de *streaming*, no final de setembro de 2017, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) celebrou o Convênio 106/17, ratificado nacionalmente no mês seguinte, disciplinando em sua cláusula terceira a incidência do ICMS sobre bens e mercadorias eletrônicas⁶⁴. Eis o dispositivo:

Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

Trata-se de uma manobra dos Estados visando acender a discussão acerca da possibilidade de cobrança do ICMS sobre o *streaming* e outras novas tecnologias da economia digital, rotulando-as como mercadorias e não como serviço, e, assim, assegurar a arrecadação de receitas nas operações de “circulação de mercadorias” no âmbito digital. Nas palavras de PISCITELLI,

O fato de o convênio inserir a expressão “disponibilização” no contexto da descrição do fato que ficaria sujeito à incidência do imposto pode revelar mais uma disputa entre os Estados e Municípios na tributação da economia digital. Isso porque sugere a pretensão dos Estados de também tributar o streaming. Uma postura como essa

⁶³ GAZETA ONLINE. **Cidades começam a aprovar ISS para serviços como Netflix e Spotify**. 13 de outubro de 2017. Disponível em: < <https://www.gazetaonline.com.br/noticias/economia/2017/10/cidades-comecam-a-aprovar-iss-para-servicos-como-netflix-e-spotify-1014103496.html> > Acesso em: 15 out. 2020.

⁶⁴ A cláusula primeira ainda abrangeu “as operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados”. (Cf. CONFAZ. **Convênio ICMS 106**, de 29 de setembro de 2017. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17> Acesso em: 18 set. 2020.)

seria indesejável de todos os pontos de vista.⁶⁵

Esta sobreposição de normas, que resulta na bitributação, aumentou o cenário de insegurança jurídica fomentando embates entre o Fisco e os contribuintes. O Estado foi o primeiro a seguir as disposições do Convênio, com a edição do Decreto 63.099, de 22 de dezembro de 2017, que estabeleceu incidir ICMS sobre *“o site ou a plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados”*.⁶⁶

O Convênio, assim como o Decreto devem ser considerados inconstitucionais, Além de tentar regular operações que já haviam sendo contempladas na competência municipal via lei complementar, criam nova hipótese de incidência tributária do ICMS, desrespeitando o papel da lei complementar tributária (artigo 146 da Constituição Federal), previamente observado neste trabalho, e extrapolando os limites das atribuições dos Convênios em matéria de ICMS.⁶⁷

A inconstitucionalidade é defendida pelas empresas, que levaram a controvérsia à apreciação do Poder Judiciário. A Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação – Brasscom - inclusive ajuizou, no STF, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5958 para questionar o Convênio ICMS 106/2107, buscando também a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, de dispositivo Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), para afastar qualquer possibilidade de incidência do tributo sobre operações que envolvam programas de computador (*softwares*).

Vale destacar, que a Brasscom alega também que o convênio foi editado com base no artigo 2º, inciso I, da LC 87/1996. Mas, segundo sustenta, a aplicação da Lei Kandir seria

⁶⁵ PISCITELLI, Tathiane. **Tributação de Streaming pelo ISS e o potencial conflito com o ICMS**. Valor Econômico. 17 de novembro de 2017. p. 1. Disponível em: < <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2017/11/tributacao-de-streaming-pelo-iss-e-o-potencial-conflito-com-o-icms.ghtml> > Acesso em: 12 out. 2020.

⁶⁶ SÃO PAULO. **Decreto nº 63.099 de 22 de dezembro de 2017**. Disponível em: < <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html> >. Acesso em: 20 out. 2020.

⁶⁷ “(...) os convênios ICMS no âmbito do CONFAZ, conforme deliberado pela própria Constituição Federal e pela Lei Complementar no 24/75, só possuem competência para tratar de benefícios fiscais, incluindo anistias, remissão, transação e parcelamentos no âmbito do ICMS, jamais podendo criar nova hipótese de incidência” [HAENDCHEN, Hans Bragtners^[1]. **A tributação sobre os serviços na nuvem**. Dissertação (Mestrado Profissional) – Programa de Estudos Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2018, p. 100. Disponível em: < <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21723> > Acesso em: 3 set. 2020.]

inadequada para a tributação de *software*, considerado “bem incorpóreo”, não podendo ser qualificado como mercadoria. Sustenta ainda que, no caso do *software*, não existe “circulação” do produto, nem transferência de propriedade, o que ocorre é a cessão de direito de uso, pois o comprador da licença não se torna proprietário do programa, mas apenas tem o direito de utilizá-lo por determinado tempo.⁶⁸

A Corte Superior ainda não firmou entendimento na referida ação⁶⁹, prosseguindo os Estados com a tributação sobre o *streaming* e outros bens digitais. O que, pelo exposto, parece forçoso.

2.5 Críticas à Lei Complementar 157/16

Embora defendida por alguns juristas como a melhor maneira para se definir a tributação do *streaming* perante o sistema tributário atual, há uma parte da doutrina que argumenta a inconstitucionalidade da Lei Complementar 157/16.

Apesar de as leis complementares serem admitidas como instrumento de solução das zonas de incerteza, estando autorizadas a dispor sobre conflitos de competência entre os entes federados em matéria tributária e a estabelecer normas gerais em matéria da legislação tributária sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Carta Magna⁷⁰; é imprescindível sua compatibilidade com os princípios constitucionais, em especial o da legalidade.

Importa esclarecer que o constituinte reservou um dispositivo especial dentro do Texto para ressaltar a importância do Princípio da Legalidade – artigo 150, inciso I, da Constituição Federal⁷¹ – no Direito Tributário. A majoritária doutrina entende que, nesta seara do Direito,

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF. **Associação questiona cobrança de ICMS sobre programas de computador**. 20 de julho de 2018. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=384437&tip=UN> > Acesso em: 20 out. 2020.

⁶⁹ A Procuradoria Geral da República (PGR) afirmou nos autos que o Convênio ICMS 106/2017 confere o tratamento uniforme ao comércio eletrônico de bens e mercadorias digitais padronizadas (*softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres), por meio de transferência de dados (*download* ou *streaming*).

⁷⁰ Artigo 146 da Constituição Federal de 1988.

⁷¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (Cf. BRASIL.

tal princípio teria o mesmo cunho de Reserva Legal do Direito Penal (agente só é processado quando sua conduta é tipificada como crime por lei), elevando-se à categoria de princípio da tipificação tributária. O conteúdo da tributação deve, então, ser especificado por lei em sentido formal e material; sendo a competência tributária exercida somente através de lei.⁷²

Neste sentido, ainda que o legislador complementar possua autonomia para atualizar os conceitos presentes na Lista Anexa de Serviços (LC 116/03), seriam inválidas alterações referentes às hipóteses de incidência do tributo previsto em sua regra matriz constitucional. Isto posto, qualquer inclusão de itens à Lista Anexa deveria ser efetivamente um serviço no sentido jurídico.

Conforme visto no presente trabalho, em que pese existir uma evolução do conceito de prestação de serviço, discutida em precedente recente da Corte Superior, a materialidade do ISS ainda se encontra fortemente atrelada a natureza jurídica de obrigação de fazer, não tendo sido cancelada a Súmula Vinculante nº 31 do STF.

Neste diapasão, os juristas que defendem a inconstitucionalidade da LC 157/16, entendem se depreender com segurança da regra atributiva de competência, constante do artigo 156, inciso III da Constituição Federal, que os Municípios só podem instituir ISS sobre prestações de serviços que caracterizem obrigações de fazer, já que as obrigações de dar e os serviços de transporte e de comunicação estão insertos na competência impositiva dos Estados.

Conforme explica GRUPENMACHER,

A compreensão de que o ISS só pode incidir sobre obrigações de fazer, nunca sobre as obrigações de dar está, inclusive, sedimentada no âmbito do STF. Não bastasse o entendimento da nossa Corte Constitucional, a doutrina também é unânime no mesmo sentido.⁷³

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 jun. 2020.)

⁷² BERNARDI, Renato. **O Princípio da Legalidade no Direito Tributário**. Migalhas. 1 de fevereiro de 2007. Disponível em: < <https://migalhas.uol.com.br/depeso/34692/o-principio-da-legalidade-no-direito-tributario> > Acesso em: 20 out. 2020.

⁷³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Incidência de ISS sobre *streaming* é inconstitucional**. Conj. 20 de dezembro de 2016. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional> > Acesso em: 12 out. 2020.

Logo, tendo o *streaming* natureza diversa de obrigação de fazer e recebendo o tratamento de locação de bens móveis, conforme visto anteriormente, sua inclusão à Lista Anexa de Serviços (LC 116/03) carecia de validade.

A autora, assim, sintetiza, defendendo que nenhuma das hipóteses de cessão de direito, agora contempladas na Lista Anexa à LC 116/03, poderia ser alvo da incidência de ISS:

Trata-se, como inclusive se verifica da própria redação do subitem em análise, de *disponibilização sem cessão definitiva* do conteúdo nele descrito. É extrema de dúvidas que as cessões de direitos não se equiparam às prestações de serviços. São, definitivamente, duas realidades jurídicas absolutamente distintas. Em relação à primeira, qual seja a cessão de direitos, não há previsão constitucional de cobrança de quaisquer impostos. O que queremos dizer é que o constituinte não contemplou entre as competências impositivas federais, estaduais, municipais e distritais, a cessão de direitos, como passível de incidência tributária. Assim, para que algum imposto pudesse ser cobrado em relação à remuneração dos contratos de *streaming*, a única hipótese viável seria o exercício, pela União, de sua competência residual, em razão da qual, atendidos os requisitos previstos no artigo 154, inciso I da Constituição Federal, um imposto sobre cessão de direitos poderia ser cobrado. No entanto, na ausência de lei complementar federal instituidora de tal exação, não há possibilidade de que a cessão de direitos seja objeto de tributação pelas pessoas políticas de direito público.⁷⁴

Imperioso destacar que tal crítica à LC 157/16 não é a única, merecendo atenção a mudança do critério espacial de incidência do ISS. Enquanto a regra geral estabelecida na LC 116/03, em consonância com a Constituição Federal, excetuando algumas situações, o local da prestação de serviços (local da materialização do fato gerador) como o local do estabelecimento prestador, ou, na falta deste, o local do domicílio do prestador,⁷⁵ a nova lei estabelece como a localização do tomador dos serviços.

Esta inovação gera profundo impacto na definição do aspecto espacial do ISS e, dessarte, na identificação do sujeito ativo da obrigação tributária, aumentando o grau de insegurança jurídica dos contribuintes que devem se adaptar à nova regra e ao contrário da intenção do legislador, aumentando as guerras fiscais intermunicipais. As operadoras de cartões de crédito e débito, pela força da nova Lei, deverão registrar todos os terminais eletrônicos e máquinas nos locais onde domiciliados os tomadores dos serviços (artigo 6º,

⁷⁴ Ibidem.

⁷⁵ Artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003.

parágrafo 4º), o que é um desafio logístico considerável.⁷⁶

Em virtude desta problemática, tramita no STF a ADI 4835, na qual o Ministro Alexandre de Moraes, concedeu liminar para suspender os dispositivos da lei complementar federal relativos ao local de incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS), diante da dificuldade na aplicação da nova legislação, com ampliação dos conflitos de competência entre municípios e afronta ao princípio constitucional da segurança jurídica. A decisão suspendeu também, por arrastamento, a eficácia de toda legislação local editada para complementar a lei.⁷⁷

Em 23 de setembro de 2020, a Presidência da República ainda sancionou a Lei Complementar nº 175/2020, que trata da matéria e mantém, para a maior parte dos setores afetados, a mudança de regra segundo a qual o ISS deve ser pago no município do tomador do serviço, e não no do prestador, entretanto, sendo declarada a inconstitucionalidade da LC 157/16, a LC 175/2020 também será entendida como inconstitucional.⁷⁸

⁷⁶ BARREIRINHAS, Robson Sakiyama e CAMARGO, Guilherme Bueno de. **LC 157/2016, jurisprudência e impulso para a guerra fiscal**. Conjur. 29 de junho de 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-jun-29/opinioao-lc-1572016-jurisprudencia-impulso-guerra-fiscal> > Acesso em: 17 out. 2020.

⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF. **Liminar suspende novas regras sobre incidência do ISS de planos de saúde e atividades financeiras**. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=373431> > Acesso em: 14 out. 2020.

⁷⁸ VITAL, Danilo. **Entidades reforçam pedido de suspensão de mudanças no local de cobrança de ISS**. Conjur. 1 de outubro de 2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-out-01/entidades-reforcam-pedido-mudancas-cobranca-iss> > Acesso em: 17 out. 2020.

3. O IMPOSTO SOBRE VALOR AGREGADO COMO POSSÍVEL SOLUÇÃO PARA TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING*

Diante das dificuldades da tributação da economia digital, faz-se necessário considerar propostas de mudanças na legislação que melhor se adaptem à nossa realidade e solucionem os conflitos existentes, que se estendem muito além da disputa entre ISS e ICMS⁷⁹. Neste sentido, não parece suficiente proceder com meras adaptações das normas vigentes na nossa legislação interna para determinar por quais impostos as novas tecnologias devem ser tributadas,⁸⁰ podendo a instituição de um imposto único ser a solução.

Desta forma, ANDERLE ainda argumenta:

(...) seria ilusório de nossa parte conceber a lei complementar como instrumento de solução, perfeito e acabado, para todos os problemas de conflitos de competência. Não somos tão inocentes. O fim dos conflitos interpretativos entre normas que atribuem competência a diferentes entes políticos somente seria possível com a adoção de um tributo único no Brasil.⁸¹

3. 1 Considerações acerca do Imposto sobre Valor Agregado (IVA)

No ano de 2019, chamado por alguns como o “ano do Tributário” por conta de algumas alterações fiscais e julgamentos importantes, perdurando o foco nas questões tributárias em 2020, fomentou-se o debate nacional acerca da possibilidade de uma reforma tributária, que não é exatamente um tema novo, vindo há tempos sendo debatida entre os juristas tributaristas. Chamando a atenção o número de Propostas de Emenda Constitucionais já apresentadas, diversas defendendo a instituição de um IVA (Imposto sobre Valor Agregado), que solucionaria a guerra fiscal entre os entes federados.

O IVA, ou VAT (*Value Added Tax*), utilizado há muitos anos na União Europeia, substituiria e unificaria todos os impostos cobrados ao consumidor em um único imposto plurifásico e não-cumulativo. Sendo cobrado em todas as etapas do processo de produção e

⁷⁹Existem também outros conflitos como, por exemplo, entre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

⁸⁰ BRIGAGÃO, Gustavo. **Avanço das regras de tributação não acompanha o das novas tecnologias**. Revista Consultor Jurídico, 29 ago. 2018. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2018-ago-29/avanco-regras-tributarias-nao-acompanha-novas-tecnologias>>. Acesso em: 01 maio 2020..

⁸¹ ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 271

comercialização, garante-se, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto pago na etapa anterior. Desta forma, o imposto pago pelo consumidor na etapa final de venda corresponde exatamente ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia de produção e comercialização.⁸²

Possuindo uma base de incidência ampla que alcança todos os bens e serviços, o IVA seria capaz de substituir os cinco tributos que incidem sobre bens e serviços instituídos no Brasil (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins). O que tornaria nosso sistema tributário mais prático, menos complexo, eficiente e transparente, diminuindo drasticamente o grau de litígios entre os contribuintes e o Fisco.⁸³

Outra vantagem do IVA que vale ser pontuada é a adoção do princípio do destino, pelo qual nas transações interestaduais e intermunicipais é aplicada sempre a alíquota do Estado e do Município de destino. Essencial para que seja um imposto verdadeiramente sobre o consumo e não sobre a produção.

Esta característica contribuiria para o combate às guerras fiscais entre os Estados, uma vez que o princípio de origem adotado pelo nosso ordenamento, proporcionou um ambiente propício para elas com a profusão de alíquotas somada à possibilidade de concessões de benefícios fiscais pelos Estados, que buscam atrair investimentos concentrando as atividades de produção.

Para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *“o IVA represente um passo decisivo para a harmonização e simplificação tributárias se superadas as resistências à sua introdução pelos Estados-membros e Municípios.”*⁸⁴

⁸² CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. São Paulo: CCiF, 2019. Disponível em: < https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf >. Acesso em: 15 out. 2020.

⁸³ O Centro de Cidadania Fiscal – CCIF – explica resumidamente a problemática da tributação do consumo no Brasil: *“os tributos brasileiros sobre bens e serviços não têm nenhuma das características desejáveis de um bom sistema tributário: não são simples, nem transparentes, nem neutros e nem isonômicos. As consequências são: grande perda de produtividade, redução dos investimentos, perda de competitividade da produção nacional e uma absoluta falta de transparência do custo tributário para o cidadão.”* Resta claro que a necessidade de reforma surge muito antes das novas tecnologias disruptivas. (Cf. Ibidem, p.4)

⁸⁴ BORGES, José Souto Maior. **O imposto sobre valor acrescido**. In. SCHOUERI, Luís Eduardo (org.) Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p.349.

3.2 Propostas de reforma tributária que sustentam a implementação do IVA no Brasil

Conforme citado, por terem sido propostas diversas PECs defendendo a tributação de bens e serviços através de um imposto no moldes do IVA, não procura-se entrar no mérito de cada uma delas. No entanto, merecem destaque a PEC n.º 45/2019, da Câmara dos Deputados, apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi (MDB-SP), tendo com base o projeto de reforma do sistema tributário brasileiro do Centro de Cidadania Fiscal (CCiF)⁸⁵ e a PEC n.º 110/2019, do Senado Federal, apresentada pelo então Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), que tramitam atualmente no Congresso Nacional e no Senado Federal, respectivamente.

Ambas as propostas instituem dois novos impostos: (i) um imposto sobre bens e serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na maioria dos países desenvolvidos; e (ii) um imposto específico sobre alguns bens e serviços (Imposto Seletivo). Na PEC 45 a competência do IBS seria federal, devendo ser instituído por lei complementar federal⁸⁶; substituindo-se os cinco tributos acima mencionados. Já na PEC 110, a competência seria estadual (intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado a representantes dos Estados e Municípios); substituindo-se nove tributos, o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS.

Eis um quadro comparativo com algumas premissas dos dois projetos, elaborada por JOSÉ LUIS RIBEIRO BRAZUNA:⁸⁷

⁸⁵ Vale destacar, que foi proposta pela COMSEFAZ a Proposta de Emenda nº192 à PEC 45/2019, por meio dos 27 secretários de fazenda, cuja autoria é do deputado Herculano Passos. Nesse sentido, destaca-se que a referida emenda mantém a proposta original de criação do IBS, porém nos traz alguns pontos diversos.

⁸⁶ Para fixação da parcela das alíquotas destinadas a cada ente federado, seria por lei ordinária de cada ente federativo.

⁸⁷ BRAZUNA, José Luis Ribeiro Brazuna. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital *versus* complexidades da Federação brasileira. In MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, .p. 840.

PEC Luiz Carlos Hauly	Projeto CCiF
<ul style="list-style-type: none"> • Inspirado no sistema europeu, propõe a concentração da tributação federal em imposto sobre a renda, imposto sobre valor agregado e imposto seletivo sobre determinados bens. • O imposto sobre Bens e Serviços (IBS) estadual, com legislação federal, teria alcance amplo, abrangendo importações a qualquer título, locações e cessões de bens e direitos e demais operações com bens intangíveis e direitos. • Prevê a extinção do IPI, IOF, CSLL, PIS, Pasep, Cofins, Salário Educação, CIDE-Combustíveis, ICMS e ISS. • ITCMD federal e IPVA estadual, ambos com repasse integral para municípios. • Regras de partilha de arrecadação para manter <i>status</i> atual, pelos próximos cinco anos. • Passado esse período, haverá transição de 10 anos para novo modelo de repartição. 	<ul style="list-style-type: none"> • Propõe a criação de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) federal, compartilhado com estados e municípios. • Prevê a criação do IBS por uma alíquota inicial de 1%, por cinco anos, em substituição a uma redução de 1% da Cofins. • Aumento progressivo por oito anos e eliminação de guerra fiscal; • Passada essa transição, seriam eliminados o IPI, o PIS, a Cofins, o ICMS e o ISS. • O IBS teria alíquota única para todas os bens, “cálculo por fora”, e não cumulatividade pelo critério do crédito financeiro. • Transição de 50 anos para redistribuição de arrecadação do IBS entre os estados, DF e municípios.

Fonte – Propostas de Reforma Tributária – Editado – BRAZUNA, José Luis Ribeiro Brazuna. Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital versus complexidades da Federação brasileira. in MONTEIRO, Alexandre. Tributação da Economia Digital. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, .pp. 840-841.

Retomando o foco para o *streaming*, compreende-se que o conflito de competência seria solucionado, não mais importando questionar sua classificação como serviço ou como uma forma de consumo de bens digitais, visto que o IBS engloba serviços e mercadorias (ISS e ICMS). O que somado ao repasse da arrecadação da União aos Estados e Municípios poderia pôr fim nas guerras fiscais.

Todavia, os projetos de reforma não são isentos de críticas. No tocante ao *streaming*,

BRAZUNA aduz que os modelos seriam muito próximos ao modelo europeu, não atentando-se aos desafios que o bloco europeu tem enfrentado na tributação da economia digital.⁸⁸

3.3 Alguns desafios da tributação do *streaming*, ainda que pelo IVA

A moldura constitucional do Sistema Tributário Nacional, parece insuficiente para oferecer uma tributação eficiente ao *streaming*, restando claro, no tópico acima, que esta ferramenta tecnológica se beneficiaria de uma reforma tributária que institua um imposto único sobre o consumo.

Sem embargo, as tecnologias disruptivas da economia digital apresentam desafios a todos os países do globo, sem exclusão dos que adotam um imposto único nos moldes do IVA. Sensível a esse novo cenário, e atuando com pioneirismo na definição de princípios e regras aplicáveis ao comércio eletrônico, a OCDE, em 2015, criou o Projeto *Beps* (*Base Erosion and Profit Shifting*), que culminou na publicação, ainda em 2015, do relatório final do “*action plan 1*”⁸⁹ (“*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1* ”).⁹⁰

No referido relatório, observou-se a desmaterialização dos bens e serviços relacionada ao fato da economia digital ser caracterizada por sua estreita ligação com bens intangíveis, e a descentralização das novas atividades econômicas que prescindem de presença física efetiva em qualquer que seja a localidade. Sendo também um problema as transações ultrapassarem as barreiras físicas, dificultando a identificação do aspecto espacial da incidência tributária.

BRIGAGÃO sintetiza as dificuldades da tributação das tecnologias da nova Era Digital:

(...) além dos tradicionais modelos de negócio B2B e B2C, tornou-se comum a realização de transações entre os próprios consumidores, fenômeno conhecido como C2C (*consumer to consumer*). Nesse caso, as empresas atuam como meras intermediárias, no auxílio a consumidores individuais na conclusão de negócios entre si (por exemplo, venda de bens usados), ou mesmo na realização de intercâmbio de dados (músicas, filmes etc.).

⁸⁸ Ibidem, p. 841.

⁸⁹ OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1**. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> >. Acesso em: 17 out. 2020.

⁹⁰ BRIGAGÃO, Gustavo. **Avanço das regras de tributação não acompanha o das novas tecnologias**. Revista Consultor Jurídico, 29 ago. 2018. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2018-ago-29/avanco-regras-tributarias-nao-acompanha-novas-tecnologias> >. Acesso em: 01 maio 2020.

Justamente por seu alto grau de abstração, o *action 1* não define o que se deve entender por economia digital, optando por destacar as características centrais desse mercado.

A primeira delas é a mobilidade de bens intangíveis, usuários e até mesmo do negócio em si, que podem se fazer presentes em diferentes jurisdições, com imensa volatilidade. Decorre daí o primeiro grande desafio da economia digital, que é a determinação do local em que a criação de valor e o consumo desses bens intangíveis devem efetivamente se considerar ocorridos.

Outro ponto importante é a alta relevância das informações geradas pela participação, normalmente gratuita e voluntária, dos usuários que, com o uso contínuo da ferramenta tecnológica correspondente, permitem a geração de bancos de dados de alto valor agregado sobre a mais variada gama de questões.

Como determinar o valor, e até mesmo o local, em que se deve tributar a criação desse ativo intangível de alto valor?⁹¹

Percebe-se, portanto, que, assim como insegurança jurídica presente na economia digital permanece no âmbito internacional, no Brasil não seria diferente, quiçá ainda maior. Podendo ser destacados três espécies de desafios no caso da eventual instituição do IVA no Brasil: (i) O princípio do destino como margem de incidência tributária sobre as transações efetuadas por fornecedores estrangeiros a consumidores localizados no Brasil, dado que muitos fornecedores de produtos e serviços digitais estão localizados fora do país – quem e/como se recolheria o imposto?; (ii) a determinação da localização do consumidor, que pode estar ou no Brasil; (iii) a determinação da localização do consumidor no âmbito estadual e municipal, em razão do modelo federativo.⁹²

Ainda assim, o presente trabalho defende que o atual modelo do sistema tributário brasileiro, além de complexo, não está sendo capaz de abarcar as situações de consumo da atualidade, considerando a proposta do IBS como uma alternativa viável, que solucionaria algumas das dificuldades de se tributar o *streaming*, devendo o país apenas se responsabilizar em atentar-se às orientações da OCDE e à possíveis melhorias feitas pelos demais países em suas esferas de atuação fiscais

A Reforma Tributária é extremamente necessária para o Brasil que, por ter um sistema tão peculiar e confuso⁹³, se prejudica no âmbito internacional (ao perder a competitividade

⁹¹ BRIGAGÃO, Gustavo. **O Beps e os desafios da tributação eletrônica internacional**. Conj. 6 de dezembro de 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-dez-06/consultor-tributario-beps-desafios-tributacao-eletronica-internacional> > Acesso em: 17 out. 2020.

⁹² ROCHA, Melina. **Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções**. JOTA. 30 de junho de 2020. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-da-economia-digital-por-meio-de-iva-ibs-desafios-e-solucoes-30062020> > Acesso em: 17 out. 2020.

⁹³ O Brasil está em segundo lugar no ranking dos países com maior complexidade para cumprir obrigações fiscais. (Cf. HERÉDIA, Thais. **Brasil é o 2º de 94 países em ranking de complexidade financeira**. G1. 5 de junho de 2017. Disponível em: < <http://g1.globo.com/economia/blog/thais-heredia/post/brasil-e-o-2-de-94->

nas relações comerciais entre Estados) e nacional (pelo altíssimo grau de litigiosidade entre fisco e contribuintes).

Sendo PAULO AYRES BARRETO certo ao debater o tema sob a perspectiva da tributação sobre o consumo no direito positivo brasileiro:

O Sistema tributário brasileiro fica, a cada dia, mais distante da realidade de outros ordenamentos jurídicos. Perde-se a competitividade no plano internacional. Os investidores procuram aportar seus recursos, a longo prazo, em países nos quais a tributação é mais lógica, estável e, sobretudo, oferece maior segurança jurídica.

Não é tarefa fácil apresentar sugestões para uma tributação mais justa e equilibrada para as relações de consumo, diante de quadro tão complexo e de intrincados desafios estruturais. Não há dúvida de que a principal dificuldade no Brasil decorre do fato de que temos vários tributos, pertencentes a diferentes esferas de governo, alcançando essas relações de consumo.⁹⁴

países-em-ranking-de-complexidade-financeira.html > Acesso em: 20 out. 2020.)

⁹⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Tributação sobre o Consumo: Simplicidade e Justiça Tributária**. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – **Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto**. Coleção: Tributação e Desenvolvimento. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 544.

CONCLUSÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso buscou inicialmente demonstrar a mudança na maneira em como as pessoas se relacionam e consomem bens e serviços, gerada pelas tecnologias disruptivas da Era Digital. Impondo, tal mudança, desafios aos conceitos estabelecidos na legislação tributária e criando um ambiente de insegurança jurídica.

Assim, estudou-se o conflito de competência na tributação do *streaming*, sendo considerados os critérios materiais nas hipóteses de incidência do ISS e ICMS. A partir desta análise, apoiada na doutrina e na base legal dos impostos, foi possível concluir que existe uma grave incompatibilidade entre o ordenamento jurídico tributário brasileiro e a realidade dos negócios envolvendo plataformas *streaming*.

Como ficou verificado, em razão da ausência de transferência de propriedade, não seria possível considerar o fato gerador do ICMS, em razão do conceito de “circulação de mercadoria” elucidado. Ao mesmo tempo, contudo, o conceito clássico de “prestação de serviço”, também impediria a tributação do *streaming* pelo ISS.

Por fim, verificou-se que, embora a adoção de um IVA no Brasil seja uma alternativa viável para resolver os desafios colocados pela tributação do *streaming*, como o conflito de competência entre Estados e Municípios e as guerras fiscais, as dificuldades impostas pela economia digital fazem com que sua adoção, nos moldes apresentados baseados no modelo europeu, possa não solucionar todos os problemas existentes.

Argumenta-se, ao final, que, em que pese tais dificuldades, é preciso utilizar o IVA como ponto de partida, mantendo-se atento para como países que já o adotam vêm atuando para mitigar tais questões. E defende-se ser extremamente necessária uma reforma do sistema tributário nacional – um dos mais complexos do mundo – objetivando maior simplicidade, transparência e justiça. A instituição de um imposto no modelo do IVA seria um grande avanço para alcançar estas metas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBERTO, Macedo. **Licenciamento de *software* não pode ser considerado mercadoria virtual**. Conjur. São Paulo. 13 de dezembro de 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-dez-13/alberto-macedo-stf-desvirtuar-conceito-mercadoria#author> > Acesso em: 15 set. 2020.

ALMEIDA, Clara Leitão de. **Tributação sobre *Streaming* no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro**. Dissertação (Graduação) – Curso de Direito. Fundação Getúlio Vargas. 2019, p. 19. Disponível em: < <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/browse?type=author&value=Almeida,%20Clara%20Leit%C3%A3o%20de> > Acesso em: 25 jul. 2020.

ANDERLE, Ricardo. **Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.

BARREIRINHAS, Robson Sakiyama e CAMARGO, Guilherme Bueno de. **LC 157/2016, jurisprudência e impulso para a guerra fiscal**. Conjur. 29 de junho de 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-jun-29/opinio-lc-1572016-jurisprudencia-impulso-guerra-fiscal> > Acesso em: 17 out. 2020.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3a Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. **Tributação sobre o Consumo: Simplicidade e Justiça Tributária**. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) – **Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Prof. Aires Barreto**. Coleção: Tributação e Desenvolvimento. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BARTHEM NETO, Hélio. **NOVOS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL SOB AS PERSPECTIVAS DO ICMS E DO ISS – DO CORPUS MECHANICUM AO CLOUD COMPUTING**. Dissertação (Mestrado Profissional) – Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: < <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17162> > Acesso em: 13 jun. 2020.

BERNARDI, Renato. **O Princípio da Legalidade no Direito Tributário**. Migalhas. 1 de fevereiro de 2007. Disponível em: < <https://migalhas.uol.com.br/depeso/34692/o-principio-da-legalidade-no-direito-tributario> > Acesso em: 20 out. 2020.

BORGES, José Souto Maior. **O imposto sobre valor acrescido**. In. SCHOUERI, Luís Eduardo (org.) **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BRAGA, Lucas. **Netflix se aproxima da Globo e deve faturar R\$6,7 bi em 2020**.

Tecnoblog. 17 de setembro de 2020. Disponível em: < <https://tecnoblog.net/367982/netflix-brasil-se-aproxima-da-globo-e-deve-faturar-r-67-bi-em-2020/> > Acesso em: 12 out. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 20 jun. 2020.

_____. **Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 27 jun. 2020

_____. **Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 21 set. 2020.

_____. **Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm> Acesso em: 11 jun. 2020.

_____. **Lei n.º 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Legislação sobre direitos autorais**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19610.htm > Acesso em: 11 jun. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1559264/RJ**. Recorrente: Escritório Central de Arrecadação e Distribuição ECAD. Recorrido: OI Móvel S.A. – incorporador do TNL PCS S/A. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas. DF, 8 de fevereiro de 2017, Diário de Justiça, DF, 15 de fevereiro de 2017. Disponível em: < https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201302654647&dt_publicacao=15/02/2017 > Acesso em: 17 out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF. **Associação questiona cobrança de ICMS sobre programas de computador**. 20 de julho de 2018. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=384437&tip=UN> > Acesso em: 20 out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF. **Liminar suspende novas regras sobre incidência do ISS de planos de saúde e atividades financeiras**. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=373431>> Acesso em: 14 out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF. **STF decide que livros digitais têm**

imunidade tributária. 8 de março de 2017. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337857> > Acesso em: 10 set. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP.** Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Octavio Gallotti. DF, 11 de outubro de 2000. Diário da Justiça, DF, 23 de outubro de 2000. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000> > Acesso em: 10 set. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176626-3/SP.** Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: MUNPS Processamento de Dados Ltda. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. DF, 10 de novembro de 1998. Diário da Justiça, DF, 11 de dezembro de 1998. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535> > Acesso em: 13 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ.** Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Elfez Edição Comércio e Serviços Ltda. Relator: Min. Dias Toffoli. DF, 8 de março de 2017. Diário da Justiça, DF 13 de março de 2017. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13501630> > Acesso em: 18 jun. 2020

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR,** Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Min. Luiz Fux. DF, 28 de setembro de 2016. Diário da Justiça, DF, 7 de outubro de 2016. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4117105> > Acesso em: 10 set. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Tema 296.** Caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, II, da Constituição Federal. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4495933&numeroProcesso=784439&classeProcesso=RE&numeroTema=296> > Acesso em: 20 set. 2020

BRAZUNA, José Luis Ribeiro Brazuna. **Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital versus complexidades da Federação brasileira.** In MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da Economia Digital.** São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BRIGAGÃO, Gustavo. **Avanço das regras de tributação não acompanha o das novas tecnologias.** Revista Consultor Jurídico, 29 ago. 2018. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2018-ago-29/avanco-regras-tributarias-nao-acompanha-novas-tecnologias> > Acesso em: 01 maio 2020.

———. **O Beps e os desafios da tributação eletrônica internacional**. Conjur. 6 de dezembro de 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-dez-06/consultor-tributario-beps-desafios-tributacao-eletronica-internacional> > Acesso em: 17 out. 2020.

CAMILOTTI, José Renato. **Imposto sobre serviços (ISS) e interpretação da lista de serviços**. IBET.Data de Publicação: 28/04/2018. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/imposto-sobre-servicos-iss-e-interpretacao-da-lista-de-servicos-por-jose-renato-camilotti/> > Acesso em: 14 out. 2020

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13a Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

———. **Curso de direito constitucional tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. São Paulo: CCiF, 2019. Disponível em: < https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf > Acesso em: 15 out. 2020.

CEZAROTI, Guilherme. **ICMS no comércio eletrônico**. São Paulo: MP Editora, 2005.

CONFAZ. **Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17> Acesso em: 18 set. 2020.

E-COMMERCE BRASIL. **Compra online é preferência de 74% dos consumidores brasileiros**. 15 de março de 2019. Disponível em: < <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/compra-online-preferencia-de-consumidores-brasileiros/> > Acesso em: 10 jun. 2020.

ESTADOS UNIDOS. *National Institute Of Standards And Technology. Guidelines on security and privacy in public Cloud Computing*. Gaithersburg: 2011. Disponível em: < <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-144.pdf> > Acesso em: 10 jun. 2020.

FURTADO JUNIOR, Luiz. MIDORI, Ana. COSTA, Amanda. **Tributação de streaming gera “novo” conflito de competências**. Revista Consultor Jurídico, 3 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opinioao-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-dostreaming>> Acesso em: 01 maio 2020

GAZETA ONLINE. **Cidades começam a aprovar ISS para serviços como Netflix e Spotify**. 13 de outubro de 2017. Disponível em: < <https://www.gazetaonline.com.br/noticias/economia/2017/10/cidades-comecam-a-aprovar-iss->

para-servicos-como-netflix-e-spotify-1014103496.html > Acesso em: 15 out. 2020.

GOMES Daniel de Paiva, **UMA ANÁLISE PRAGMÁTICA DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA DO SOFTWARE NO BRASIL: O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISSQN**. Fundação Getúlio Vargas. Direito SP Research Paper Series n. TL018. 2019. Disponível em: < <https://ssrn.com/abstract=3332812> > Acesso em: 28 set. 2020.

GOMES, Eduardo de Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. **Incertezas sobre a tributação do software na computação em nuvem**. Conjur, 2019. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opinioao-tributacao-software-computacao-nuvem> > Acesso em: 3 out. 2020.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional**. Conjur. 20 de dezembro de 2016. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional> > Acesso em: 12 out. 2020.

HAENDCHEN, Hans Bragtner. **A tributação sobre os serviços na nuvem**. Dissertação (Mestrado Profissional) – Programa de Estudos Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2018, p. 69. Disponível em: < <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21723> > Acesso em: 3 set. 2020.

HERÉDIA, Thais. **Brasil é o 2º de 94 países em ranking de complexidade financeira**. G1. 5 de junho de 2017. Disponível em: < <http://g1.globo.com/economia/blog/thais-heredia/post/brasil-e-o-2-de-94-paises-em-ranking-de-complexidade-financeira.html> > Acesso em: 20 out. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MELL, Peter; GRANCE, Timothy. **The NIST Definition of Cloud Computing – Recommendations of the National Institute of Standards and Technology**. NIST, 2011. <<https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>> Acesso em: 8 jun. 2020.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – aspectos teóricos e práticos**. 3 ed. São Paulo, Dialética: 2003.

MICROSOFT AZURE. **O que é IaaS?** disponível em: < <https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-iaas/> > Acesso em 10 de outubro de 2020.

_____. **O que é PaaS?** disponível em: < <https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-paas/> > Acesso em: 10 out. 2020.

MOTA, Veronica Cristina Moura Silva. **A tributação do ISS sobre *softwares* em nuvem ainda gera insegurança jurídica.** Migalhas, 2017. Disponível em: < <https://migalhas.uol.com.br/depeso/269355/a-tributacao-do-iss-sobre-softwares-em-nuvem-ainda-gera-inseguranca-juridica> > Acesso em: 10 set. 2020.

NIST. Disponível em: < <https://www.nist.gov/about-nist> > Acesso em: 10 jun. 2020.

OCDE. ***Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1***. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> > Acesso em: 17 out. 2020.

OLHAR DIGITAL. **Netflix alcança recorde de novos assinantes e já vale mais de US\$100 bilhões.** 22 de janeiro de 2018. Disponível em: < <https://olhardigital.com.br/noticia/netflix-alcancarecorde-de-novos-assinantes-e-ja-vale-mais-de-us-100-bilhoes/73627> > Acesso em: 20 jul. 2020

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil./Atual.** Caitilin Mulholland. - Vol III. Contratos. 20ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação de *Streaming* pelo ISS e o potencial conflito com o ICMS.** Valor Econômico. 17 de novembro de 2017. Disponível em: < <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2017/11/tributacao-de-streaming-pelo-iss-e-o-potencial-conflito-com-o-icms.ghtml> > Acesso em: 12 out. 2020.

ROCHA, Melina. **Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções.** JOTA. 30 de junho de 2020. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-da-economia-digital-por-meio-de-iva-ibs-desafios-e-solucoes-30062020> > Acesso em: 17 out. 2020.

SÃO PAULO. **Decreto nº 63.099 de 22 de dezembro de 2017.** Disponível em: < <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2017/decreto-63099-22.12.2017.html> > Acesso em: 20 out. 2020.

SECRETARIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA DO MEC. **Programa de Formação Continuada em Mídias na Educação.** 2010. Disponível em: < http://www.usp.br/nce/midiasnaeducacao/oficina_radio/streaming.htm > Acesso em: 30 set. 2020.

TAURION, Cezar. *Cloud Computing – Computação em Nuvem: Transformando o Mundo da Tecnologia de Informação*. 1 ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2009.

TURBAN, Efraim. KING, David. *Comércio eletrônico: estratégia e gestão*. São Paulo: Prentice Hall. 2004.

VITAL, Danilo. **Entidades reforçam pedido de suspensão de mudanças no local de cobrança de ISS**. Conjur. 1 de outubro de 2020. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-out-01/entidades-reforcam-pedido-mudancas-cobranca-iss> > Acesso em: 17 out. 2020.